

## **Técnicas y herramientas de control en la operación empresarial de una planta de lácteos**

*Control techniques and tools in the business operation of a dairy plant.*

*Técnicas de controle e ferramentas na operação do negócio de um laticínio.*

**Ing. Cesar H. Andrade-Moreira, Ing. Marys B. Iriarte-Vera, Ing. Jenny I. Zambrano-Delgado**

cesaranmo@hotmail.com, marysiriarte82@hotmail.com, jenzamb@hotmail.com

Escuela Superior Politécnica Agropecuaria de Manabí, Calceta, Ecuador

**Recibido:** 05 de febrero de 2016

**Aceptado:** 29 de junio de 2016

### **Resumen**

El presente trabajo investigativo es el Diseño de un Manual de Procedimiento para el control Interno de la Planta de Lácteos “La Ganadería”, siendo su objetivo principal diseñar un sistema adecuado de control interno que proporcione a la Cooperativa una herramienta para el fortalecimiento de su Área de producción. Se utilizó la metodología de narraciones, descripciones, flujogramas, y se realizó la identificación de componentes, subcomponentes y funciones para poder determinar el propósito, alcance, definiciones, abreviaturas, responsabilidades y procedimientos, encuestas, entrevistas, observación directa, bibliografía y páginas web. Se realizó la descripción de cada uno de los procesos que tiene la planta con el fin de ir determinando los controles necesarios para así evitar posibles fraudes o falencias humanas y la pérdida de recursos económicos salvaguardando los activos de la misma. Se concluye con que la única alternativa eficaz para prevenir daños en la empresa vinculados con una falta de control oportuno, es implementar en un corto plazo el presente manual de procedimientos de control interno, así como una evaluación permanente que le permita a la empresa detectar oportunamente riesgos innecesarios y tomar medidas de control oportunas.

**Palabras clave:** Control interno, manual de procedimiento para control interno, planta de lácteo.

### **Abstract:**

This research work is the design of a Manual of Procedure for Internal Control Dairy Plant "Livestock", and its main objective is to design an adequate system of internal control to provide the cooperative a tool for strengthening its Area of production. the methodology of stories, descriptions, flowcharts was used, and identification of components, sub-components and functions are performed to determine the purpose, scope, definitions, abbreviations, responsibilities and procedures, surveys, interviews, direct observation, literature and web pages. the description of each of the processes that have the plant in order to go determining the necessary controls to avoid fraud or human failures and loss of economic resources safeguarding the assets it was made. It is concluded that the only effective way to prevent damage to the company related to a lack of timely control, alternative is to implement the present manual procedures of internal control and continuous evaluation that allows the company in the short term the timely detection unnecessary risks and take timely control measures.

**Keywords:** Internal control procedures manual for internal control, dairy plant.

## Resumo

Este trabalho de pesquisa é o projeto de um Manual de Procedimento para a planta Dairy Controle Interno "Pecuária", e seu principal objetivo é projetar um sistema adequado de controle interno para fornecer a uma ferramenta de cooperação para o fortalecimento da sua Área produção. a metodologia de histórias, descrições, fluxogramas foi usado, e identificação de componentes, sub-componentes e funções sejam realizados para determinar a finalidade, o escopo, as definições, siglas, responsabilidades e procedimentos, pesquisas, entrevistas, observação direta, literatura e páginas web. a descrição de cada um dos processos que têm a fábrica, a fim de ir para determinar os controles necessários para evitar fraudes ou falhas humanas e perda de recursos econômicos salvaguardar os ativos que foi feita. Conclui-se que a única maneira eficaz de evitar danos para a empresa relacionada a uma falta de controle atempado, alternativa é implementar os actuais procedimentos manuais de controle interno e de avaliação contínua, que permite a empresa no curto prazo, a detecção atempada riscos desnecessários e tomar medidas de controle em tempo hábil.

**Palavras chave:** Procedimentos de controle interno manual para controle interno, laticínio.

## Introducción

La evolución del entorno competitivo global pone de manifiesto la creciente necesidad de que las empresas adapten sus sistemas informativos y de control, para poder responder a los nuevos retos de

gestión tanto desde la perspectiva operativa como estratégica. La creación de nuevas estructuras de dirección cada vez más flexibles y descentralizadas, el llamado a una mayor eficiencia y nuevas formas de organización, refuerzan el control interno como actividad de gestión. El dominio por parte de los directivos de todas las funciones y procesos de las entidades, se ha convertido en necesidad vital que requiere del conocimiento y dominio de las técnicas y herramientas más sofisticadas de control.

Por otro lado es necesario señalar que en la actualidad se han puesto de manifiesto un grupo de hechos que deterioran los sistemas de control interno de las organizaciones como son: el recrudecimiento del bloqueo, la pérdida en algunos sujetos de valores, la falta de ética profesional, el relajamiento de conductas, la deslealtad en el desempeño de las funciones y la falta de controles adecuados entre otros. El enfrentamiento a estas indisciplinas y a las manifestaciones de corrupción es uno de los objetivos, por las connotaciones económicas que trae consigo. Es necesario señalar las incalculables pérdidas que se producen en las diferentes entidades, con la sustracción de sus bienes y otras ilegalidades, lo que provoca además, vicios incompatibles con el sistema social como son: la corrupción administrativa, los fraudes, sobornos y diversas formas encubiertas de irregularidades que también nos afectan.

Según Henry Fayol: "Consiste en verificar si todo sucede de acuerdo al programa adoptado por las órdenes impartidas y principios definidos."

Henri Fayol suele ser recordado como el fundador de la escuela clásica de la administración, no porque fuera el primero en estudiar el comportamiento gerencial, sino porque fue el primero en sistematizarlo, se interesaba por la organización total y se enfocaba hacia la administración, que en su opinión, era la operación empresarial más descuidada. Fayol insistía en que la administración era como cualquier otra habilidad, que se podría enseñar una vez que se entendieran sus principios fundamentales estos son:

**División del Trabajo:** Tiene por objeto "producir más y mejor con el mismo esfuerzo". La especialización incrementa la producción al hacer más eficientes a los empleados.

**Autoridad:** Esto es "el derecho de mandar y poder de hacerse obedecer". Los gerentes deben ser capaces de dar órdenes.

**Disciplina:** Los empleados deben obedecer y respetar las reglas que gobiernan la organización. Una buena disciplina es resultado de un liderazgo efectivo.

**Unidad de Mando:** Cada empleado debe recibir órdenes de un solo supervisor.

**Unidad de Dirección:** Cada grupo de actividades organizacionales que tienen el mismo objetivo debe ser dirigido.

Subordinación del Interés Particular al Interés General: Se refiere a que en una institución el interés de una persona, grupo o departamento no debe primar en contra del interés de la empresa.

Remuneración del Personal: Señala que los empleados deben recibir un salario justo por sus servicios.

**Centralización:** Se refiere al grado en que los subordinados participan en las tomas de decisiones.

Cadena de Mando: Es la serie de jefes que va de la autoridad suprema a los agentes inferiores. La jerarquía no debe violarse, salvo casos excepcionales en que se hace necesario el contacto directo para el éxito de una operación.

**Orden:** Las personas y los materiales deben estar en el lugar indicado en el momento preciso.

Equidad: Los gerentes deben ser amables y justos con sus subordinados.

Estabilidad del Personal: Una alta rotación de personal denota ineficiencia. La gerencia debe proporcionar una ordenada planificación de personal y asegurarse de que se tengan los reemplazos para llenar vacantes.

**Iniciativa:** Establece que debe fomentarse la iniciativa de los empleados.

El control interno puede ayudar a una entidad a conseguir sus metas de desempeño y rentabilidad, y prevenir la pérdida de recursos. Puede ayudar a asegurar información financiera confiable, y a asegurar que la empresa cumpla con las leyes y regulaciones, evitando pérdida de reputación y otras consecuencias. En suma, puede ayudar a una entidad a cumplir sus metas, evitando peligros no reconocidos y sorpresas a lo largo del camino.

A continuación se describe los cinco componentes funcionales del Control Interno:

- 1- Ambiente de Control.
- 2- Gestión de Riesgos.
- 3- Actividades de Control.
- 4- Información y comunicación.
- 5- Supervisión y monitoreo.

Al hablarse del control interno como un proceso, se hace referencia a una cadena de acciones extendida a todas las actividades, inherentes a la gestión e integrados a los demás procesos básicos de la misma: planificación, ejecución y supervisión. Estas acciones se hallan incorporadas a la

infraestructura de la entidad, para influir en el cumplimiento de sus objetivos y apoyar sus iniciativas de calidad.

El control interno abarca el plan de organización y los métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de la empresa para salvaguardar sus activos, verificar la adecuación y fiabilidad de la información de la contabilidad, promover la eficiencia operacional y fomentar la adherencia a las políticas establecidas de dirección.

Los Modelos COSO, COCO, y SAC. Principales características

El control interno fue sometido a un riguroso estudio por la Comisión de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treedway (COSO por sus siglas en inglés). El denominado "Informe COSO" sobre control interno, publicado en EE.UU. en 1992, surgió como una respuesta a las inquietudes que planteaban la diversidad de conceptos, definiciones e interpretaciones existentes en torno a la temática referida.

Después del estudio realizado por la comisión COSO, y a propuesta de esta, el enfoque de la definición de control interno cambió su enfoque tradicional, logrando una amplia aceptación no solo en Estados Unidos, sino también en otros países.

Este estudio del control interno definió al mismo como: Un proceso que lleva a cabo el consejo de administración, la dirección y los demás miembros de una entidad con el objeto de proporcionar un grado razonable de confianza en la consecución de los objetivos en los siguientes ámbitos o categorías: Eficacia y eficiencia de las operaciones. Fiabilidad de la información financiera. Cumplimiento de las leyes y normas que sean aplicables

Independientemente del que se utiliza a nivel internacional para cualquier análisis sobre Control Interno el Informe COSO (además la investigación íntegramente estará basada en dicho modelo), se quiere hacer referencia a otros modelos de control interno para ampliar este trabajo.

El Instituto Canadiense de Contadores Certificados (CICA por sus siglas en inglés), a través de un consejo encargado de diseñar y emitir criterios o lineamientos generales sobre Control Interno dio a conocer el Modelo COCO (Comisión de Criterios sobre el Control por sus siglas en inglés, en lo adelante COCO). El marco COCO de Canadá, publicado tres años más tarde que COSO, simplifica los conceptos y el lenguaje, para hacer posible una discusión del alcance total del control; además surge como producto de una profunda revisión del Comité de Criterios de Control de Canadá sobre el Informe COSO y cuyo propósito fue hacer el planteamiento de un modelo más sencillo y comprensible.

El modelo prevé veinte criterios agrupados en cuatro grupos, en cuanto al propósito, compromiso, aptitud, y evaluación y aprendizaje. Los criterios definidos para cada grupo son los siguientes: propósito, compromiso, aptitud, evaluación y aprendizaje.

El Sistema de Auditoría y Control (en lo adelante, SAC), creado en 1991 y revisado en 1994, ofrece asistencia a los auditores internos sobre el control y auditoría de los sistemas y tecnología informática.

El informe SAC define el sistema de control interno, describe sus componentes, provee varias clasificaciones de los controles, describe objetivos de control y riesgos, y define el rol del auditor interno. El informe proporciona una guía sobre el uso, administración y protección de los recursos de tecnología.

**Definición:** El informe SAC define a un sistema de control interno como: un conjunto de procesos, funciones, actividades, subsistemas, y gente que son agrupados o conscientemente segregados para asegurar el logro efectivo de los objetivos y metas.

**Componentes:** El sistema de control interno consiste en tres componentes: el ambiente de control, los sistemas manuales y automatizados y los procedimientos de control.

**Clasificaciones:** SAC provee cinco esquemas de clasificación para los controles internos en los sistemas informáticos: (1) preventivos, detectivos, y correctivos, (2) discrecionales y no-discrecionales, (3) voluntarios y obligatorios, (4) manuales y automatizados y (5) controles de aplicaciones y generales.

Ecuador se encuentra inmerso en el desarrollo de la economía ha hecho múltiples esfuerzos en aras de restablecer la disciplina y el control de los recursos económicos. Para lograrlo se ha trabajado en el perfeccionamiento de los métodos para el tratamiento de estos delitos, los cuales han alcanzado satisfactorios resultados. Las definiciones del control interno, el contenido de sus componentes y sus normas, las que están en plena correspondencia con los postulados del control de gestión y se plantea que se debe determinar los indicadores que requiere cada nivel de dirección para el análisis y valoración de su área, así como el sistema informativo.

Las condiciones actuales y futuras de la economía, exigen de las empresas una imperiosa necesidad de obtener producciones y servicios cada vez mayores con una eficiencia relevante. Para ello necesitan de una correcta organización de sus operaciones, como vía para el cumplimiento de sus metas, las que se pueden alcanzar con la inserción de un Manual de Organización y Procedimiento de Control Interno.

La Cooperativa de Producción Agropecuaria Chone Ltda. Cuenta con una planta pasteurizadora de lácteos, financiada en parte por el Ministerio de Inclusión Económico y Social, que ya está funcionando, donde se expenden derivados de la leche procesados (Queso, yogurt, leche de sabores), con costos muchos menores que en el mercado, y con una excelente calidad, con lo que se espera brindarle a las familias un alimento nutritivo a menor costo; aunque aún no se han complementado todos los equipos necesarios para la pasteurización de leche, el proyecto CADERS, con la contraparte de la Cooperativa, también está colaborando para que la aspiración de procesar 8000 litros de leche diario, sea una realidad inmediata.

Dado que existe deficiencia en el control interno en esta Planta Láctea, surge la necesidad que la institución cuente con un Manual de Procedimientos para el Control Interno en la Planta de Lácteos "La Ganadería", que constituya una herramienta en la salvaguarda de los recursos humanos, financieros y materiales.

El objetivo general de esta investigación, es diseñar un manual de procedimientos para mejorar el control interno en la Planta de Lácteos "La Ganadería" de la Cooperativa de Producción Agropecuaria Chone Ltda. Los métodos de investigación empleado, en el nivel teórico: Histórico-Lógico; Hipotético-Deductivo; Análisis y síntesis de la información; Sistémico- Estructural. En el nivel empírico: La Observación, la Entrevista, el Análisis Documental, la Dinámica de Grupo (Taller).

## **Resultados y discusión**

El control interno es una trama bien pensada de métodos y medidas de coordinación ensambladas de forma tal que funcionen coordinadamente con fluidez, seguridad y responsabilidad, que garanticen los objetivos de preservar con la máxima seguridad, el control de los recursos, las operaciones, las políticas administrativas, las normativas económicas, la confiabilidad, la exactitud de las operaciones anotadas en los documentos primarios y registradas por la contabilidad. En fin, debe coadyuvar a proteger los recursos contra el fraude, el desperdicio y el uso inadecuado.

El origen del Control Interno, suele ubicarse en el tiempo con el surgimiento de la partida doble, que fue una de las medidas de control, pero no fue hasta fines del siglo XIX que los hombres de negocios se preocuparon por formar y establecer sistemas adecuados para la protección de sus intereses.

A finales de este siglo, como consecuencia del notable aumento de la producción, los propietarios de los negocios se vieron imposibilitados de continuar atendiendo personalmente los problemas

productivos, comerciales y administrativos, viéndose forzados a delegar funciones dentro de la organización, conjuntamente con la creación de sistemas y procedimientos que previeran o disminuyeran fraudes o errores, debido a esto comenzó a hacerse sentir la necesidad de llevar a cabo un control sobre la gestión de los negocios, ya que se había prestado más atención a la fase de producción y comercialización que a la fase administrativa u organizativa, reconociéndose la necesidad de crear e implementar sistemas de control como consecuencia del importante crecimiento operado dentro de las entidades.

Con el de cursar del tiempo los problemas de Control Interno, han centrado la preocupación de la gerencia moderna, así como de los profesionales responsables de implementar nuevas formas de mejorar y perfeccionar dichos controles, esto es muy importante, por cuanto el mismo es fundamental para que una entidad logre alcanzar, a través de una evaluación de su misión y visión, el logro de sus objetivos y metas trazadas, pues de lo contrario sería imposible que se puedan definir las medidas que se deben adoptar para alcanzarlos.

Si bien en un principio el Control Interno comienza en las funciones de la administración pública, hay indicios que desde una época lejana se empleaba en las rendiciones de cuenta de los factores de los estados feudales y haciendas privadas. Dichos controles los efectuaba el auditor, persona competente que escuchaba las rendiciones de cuenta de los funcionarios y agentes, quienes por falta de instrucción no podían presentarlo por escrito.

Posteriormente, con el incremento del comercio en las ciudades italianas durante los años 1400, se produjo una evolución de la contabilidad como registro de las transacciones, apareciendo los libros de contabilidad para controlar las operaciones de los negocios.

Desde mediados del siglo XVIII, con la Revolución Industrial, iniciada en Inglaterra, se fueron introduciendo de modo creciente las máquinas que eran operadas por varias personas para la producción de artículos industriales, haciéndose cada vez más complejos los procesos en los cuales intervenían más personas y como consecuencia de esto surge la necesidad de controlar las operaciones.

Debido a esto los contadores idearon la comprobación interna, la cual era conocida como: "la organización y coordinación del sistema de contabilidad y los procesos adoptados, que tienen como finalidad brindar a la administración, hasta donde sea posible, práctico y económico el máximo de protección, control e información verídica".

En resumen, el desarrollo industrial y económico de los negocios, propició una mayor complejidad en las entidades y en su administración, surgiendo la imperiosa necesidad de establecer mecanismos, normas y procedimientos de control que dieran respuesta a las nuevas situaciones.

Hasta la fecha, el concepto "Control Interno" carece de una definición apropiada o universal, que sea aceptada o aprobada por todos los que investigan el tema. Los enfoques dados por diferentes autores que han sido consultados tienen puntos coincidentes al definir el concepto, pues todos destacan que contribuye al logro de los objetivos propuestos por las entidades, que es un plan estructurado de la organización, que tiene como objetivo primordial salvaguardar los recursos, que contribuye a la información veraz, a promover la eficiencia y en la actualidad se reconoce que involucra a los directivos y trabajadores en general y no solamente a los contadores y auditores.

A continuación se analizan diferentes definiciones de Control Interno editadas por diferentes autores en el transcurso de los años.

La primera definición formal de Control Interno fue establecida originalmente por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados - AICPA en 1949:

"El Control Interno incluye el Plan de Organización de todos los métodos y medidas de coordinación acordados dentro de una empresa para salvaguardar sus activos, verificar la corrección y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia operacional y la adhesión a las políticas gerenciales establecidas...un "sistema" de Control Interno se extiende más allá de aquellos asuntos que se relacionan directamente con las funciones de los departamentos de contabilidad y finanzas".

En 1992, en el Informe COSO queda expresado que el Control Interno se entiende como: "El proceso que ejecuta la administración con el fin de evaluar operaciones específicas con seguridad razonable en tres principales categorías: efectividad y eficiencia operacional, confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de políticas, leyes y normas."

CATACORA, F. (1996, p.238) define que un sistema de control interno se establece bajo la premisa del concepto de costo/beneficio. El postulado principal al establecer el control interno diseña pautas de control cuyo beneficio supere el costo para implementar los mismos. Es notorio manifestar, que el control interno tiene como misión ayudar en la consecución de los objetivos generales trazados por la empresa, y esto a su vez a las metas específicas planteadas que sin duda alguna mejorará la conducción de la organización, con el fin de optimizar la gestión administrativa.

El control interno es un proceso, es decir, un medio para alcanzar un fin y no un fin en sí mismo, lo llevan a cabo las personas que conducen en todos los niveles, no se trata solamente de manuales de organización y procedimientos, sólo puede aportar un grado de seguridad razonable y no la seguridad total para la conducción o consecución de los objetivos.

El Control Interno es la base donde descansan las actividades y operaciones de una entidad, es decir, que las actividades de producción, distribución, financiamiento, administración, entre otras son regidas por el Control Interno. Es un instrumento de eficiencia y no un plan que proporciona un reglamento tipo policiaco o de carácter tiránico, el mejor sistema de Control Interno, es aquel que no daña las relaciones de empresa a clientes y mantiene en un nivel de alta dignidad humana las relaciones de dirigentes y subordinados; su función es aplicable a todas las áreas de operación de los negocios, de su efectividad depende que la administración obtenga la información necesaria para seleccionar de las alternativas, las que mejor convengan a los intereses de la entidad.

Según Blanco Illescas: "Constituye un proceso mediante el cual una Empresa se asegura que la ejecución concuerda con la planificación o en todo caso, descubre las posibles desviaciones para tomar las oportunas medidas correctivas. Este enfoque responde a una regla que no es necesariamente óptima y que podríamos formular así: cuanto más próximo mejor."

Según las Normas y Procedimientos de Auditoría en su glosario técnico el Control Interno: "Está representado por el conjunto de políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad".

Puede afirmarse, que el Control Interno es el sistema nervioso de una entidad, ya que el mismo abarca toda la organización, contribuye a establecer una adecuada comunicación y debe ser diseñado para dar respuesta a las necesidades específicas según las diferentes particularidades inherentes a la organización de la producción y los servicios. Ya se ha demostrado que no se restringe al sistema contable solamente pues cubre aspectos tales como: las prácticas de empleo y entrenamiento del personal, control de calidad, planeación de la producción, etc. Toda operación lleva implícito el Control Interno. El trabajador lo ejecuta sin percatarse de que es miembro activo de su ejecución. Cuando se ejecuta un proceso el concepto de control debe funcionar dentro de él.

En Cuba el Comité Estatal de Finanzas y Precios define el Control Interno como: El conjunto de medidas destinadas a proteger los recursos contra despilfarros, fraudes y el uso indebido e ineficiente, entre ellas tenemos: Promover la exactitud y confiabilidad de los registros contables, alentar y medir el cumplimiento de las disposiciones de los organismos estatales que les atañen,

normas e instrucciones de sus organismos ramales, uniones y la propia entidad, evaluar la eficiencia de las operaciones; coadyuvar a que las informaciones que se brindan a la administración sea correcta y veraz.

Luego de consultar diferentes autores sobre la definición de control interno, es notable cierta falta de uniformidad, aunque en la mayoría de los casos se ha tomado como referencia la definición de control interno emitida por los organismos con reconocida autoridad en la materia entre los que se encuentra, la Asociación Internacional de Contadores Públicos y Auditores (en lo adelante, AICPA). La definición de control interno que ofrece el AICPA ha transitado por diversas revisiones, evolucionando y ganando profundidad en cada una de ellas, hasta llegar a la definición actual.

El control interno puede ayudar a una entidad a conseguir sus metas de desempeño y rentabilidad, y prevenir la pérdida de recursos. Puede ayudar a asegurar información financiera confiable, y a asegurar que la empresa cumpla con las leyes y regulaciones, evitando pérdida de reputación y otras consecuencias. En suma, puede ayudar a una entidad a cumplir sus metas, evitando peligros no reconocidos y sorpresas a lo largo del camino.

## **Conclusiones**

En base a la investigación realizada se realizan las siguientes conclusiones:

1. En el estudio histórico de las teorías que argumentan los enfoques del control interno que permitió el análisis de cómo ha transcurrido el proceso del control interno a través del tiempo en sus diferentes épocas.
2. En el estudio teórico se constató que existen varios métodos de evaluación del control interno para analizar los procesos y procedimientos que se realizan en las empresas, instituciones y organizaciones ya sean estén públicas o privadas.
3. Se comprobó que la institución no está funcionando de manera correcta por cuanto las autoridades no están cumpliendo con lo establecido en el reglamento interno, el personal no tiene definida sus funciones y los procesos de producción se los realiza de una manera imprevista y sin planificación previa.
4. Se diseñó un manual de procedimientos de control interno quedando estructurado en las funciones del personal y los diferentes procesos que se realizan en la Planta de Lácteos "La Ganadería", contribuyendo con esta herramienta, para que sirva de guía para la ejecución productiva y que permita de tal forma corregir desviaciones en los procesos de producción.

5. Con base en los criterios de los expertos seleccionados se establece que este manual de procedimientos es de mucha importancia para la Planta de Lácteos La Ganadería porque aporta al área de producción y evita que se cometan errores al saltarse u omitir algún proceso de las actividades realizadas.

### **Referencias bibliográficas**

ÁLVAREZ ILLANES, Juan Francisco, CPC "Auditoría Gubernamental", Editorial Instituto de Investigación El Pacífico E.I.R.L.- Lima, Edición 2002. Pág. 19:20.

BENJAMÍN Enrique, FINCOWSKY, Franklin, "Auditoría Administrativa", 2001. pp. 94-95.

CEPEDA, Gustavo, "Auditoría y Control Interno", Primera Edición, Editorial McGraw-Hill - México; 1997, p. 15.

CATÁCORA, F. "Sistemas y Procedimientos Contables", Primera Edición, Editorial

McGraw/Hill - Venezuela; 1996., pág. #238

ESTUPIÑÁN GAITÁN, Rodrigo, "Administración de Riesgos E.R.M. y Auditoría Interna", Editorial Ecoediciones, Bogotá; 2006, pág. 2-3.

KAPLAN, Robert S, NORTON, David P., "Cuadro de Mando Integral", Gestión 2000.